

OECD und EU: Massnahmen gegen Missbräuche und schädlichen Steuerwettbewerb

Arthur Kamber, Genf *

Einleitung

In einem früheren Artikel hat der Autor die besonderen internen Bestimmungen beschrieben, welche zahlreiche Länder zur Bekämpfung der Steuerflucht verabschiedet haben¹. Diese Massnahmen können eine spezifische Natur aufweisen, zum Beispiel die steuerliche Nichtanerkennung von Lasten, die steuerliche Berichtigung des Gewinns, die verweigerte Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens auf einen Steuerpflichtigen oder die Umkehr der Beweislast zu dessen Nachteil. Weitere Massnahmen weisen einen allgemeineren Charakter auf. Auf Grund der betreffenden Gesetzgebungen² ermöglichen sie eine extensive Auslegung zur Ausschaltung von Strukturen oder zur Bekämpfung von Rechtsgeschäften, welche nicht im Sinne des Gesetzes umgesetzt werden. So wird die mangelnde wirtschaftliche Rechtfertigung («*Business purpose*») oder Substanz mit Sanktionen belegt. Auf Grund der relevanten Rechtsordnung wird sich die Steuerbehörde auf Betrachtungen wirtschaftlicher Natur («*Substance over the form*») oder auf das Bestehen einer Simulation («*Sham transaction*») stützen oder auf die ungenaue Bezeichnung von Rechten und Pflichten³ berufen. Die Steuerverwaltung kann somit den Steuerpflichtigen so behandeln, wie wenn er den die Besteuerung auslösenden Tatbestand verursacht hätte («*Look through the economic form of the transaction*»). Bestimmte ausländische Verwaltungen greifen auf die «*Step transaction doctrine*» zurück, nach welcher ein Bündel von zusammenhängenden Transaktionen als ein einziges Rechtsgeschäft betrachtet wird. Der Entscheid «*Rowntree*» könnte als eines der seltenen Beispiele dieses Verfahrens angesehen werden: Unsere höchste richterliche Instanz hat nämlich aus freien Stücken eine indirekte Vertretung auf der Grundlage einer Struktur, die eine Kombination von Transaktionen⁴ mit einbezog, geschaffen.

Die Gesetzgeber und die Gerichte anerkennen jedoch, dass sie gegenüber den von den ausländischen Ge-

richtsbarkeiten stammenden Begehren wehrlos sind; sie bieten in der Tat manchmal komplizierte Anreize, um den ausländischen Steuerpflichtigen auf absolut legale Art und Weise anzuziehen. Deshalb haben sowohl die OECD (Kapitel 1) wie auch die EU (Kapitel 2) in den vergangenen Jahren eine intensive Tätigkeit zur Förderung von Massnahmen zur Bekämpfung des Steuerwettbewerbs, der vorweg beinahe als schädlich beurteilt wird, entfaltet. Die Koordination ihrer Bemühungen darf nicht vergessen lassen, dass ihre Schlussfolgerungen von der rechtlichen Natur her von Grund auf voneinander abweichen. Die erste Institution muss sich darauf beschränken, Empfehlungen zu formulieren, während die zweite sich darum bemüht, die Partner durch bilaterale oder multilaterale Abkommen zu verpflichten, insbesondere auch das Verbot der Staatshilfe (Art. 88 EU-Vertrag).

Zusammenfassung

Der Autor beschreibt die Bemühungen der OECD und der EU zur Eindämmung des schädlichen Steuerwettbewerbs. Die erste Institution muss sich darauf beschränken, Empfehlungen zu formulieren, während die zweite sich darum bemüht, die Partner durch bilaterale oder multilaterale Abkommen zu verpflichten.

1. Die OECD

Die OECD empfiehlt verschiedene bilaterale und multilaterale Massnahmen im Rahmen der Vorkehrungen zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs⁵:

- die Ausdehnung des Anwendungsbereichs von Art. 26 des OECD-Modellabkommens über den Austausch von Informationen;
- die Vorbehalte beim Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen⁶;
- der Austausch von Informationen betreffend die Gewährung von Steuerprivilegien;

- die Vereinbarkeit von internen Massnahmen gegen den Missbrauch mit den vertraglichen Bestimmungen;
- die Führung einer Liste jener Fälle, in denen die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens verweigert wurde⁷;
- der Nichtabschluss von Doppelbesteuerungsabkommen mit Steueroasen;
- die Zusammenarbeit bei der Buchprüfung, bei der Ausbildung und bei weiteren Informationsaustauschen;
- die administrative Hilfeleistung zur Erhebung von Steuern⁸.

Im Rahmen von Offshore-Strukturen hat die OECD die Staaten der Karibik, der Kanalinseln sowie weitere Steueroasen zur Teilnahme an gemeinsamen Arbeitsgruppen eingeladen⁹. Die Mehrheit der Steuerparadiese haben sich dazu verpflichtet, ihre Steuersysteme transparenter zu gestalten und beim Austausch von Informationen mit den OECD-Mitgliedländern unter den nachstehenden Bedingungen zusammenzuarbeiten:

- a. Die bilateralen oder multilateralen Abkommen mit der OECD werden nicht vor Ende 2005 abgeschlossen.
- b. Sämtliche OECD-Staaten werden zu Beginn der bilateralen Verhandlungen dieselben Standards im Bereich des Austausches von Informationen im Steuerwesen aufweisen¹⁰.
- c. Die Vorbehalte betreffend das öffentliche Interesse und den Grundsatz der Subsidiarität werden eingehalten.

Dieses «*Commitment*» ermöglicht es den betroffenen Ländern, von der schwarzen Liste der Oasen gestrichen zu werden, und ihren Bewohnern, nicht diskriminiert zu werden¹¹.

Es ist darauf hinzuweisen, dass die *Vereinigten Staaten von Amerika* ihre Teilnahme an den Verhaltenskodex-Gruppen der OECD abgebrochen haben¹². Sie haben jedoch kürzlich zahlreiche vertragliche Klauseln mit Ländern mit niedriger Besteuerung ausgehandelt und einen Informationsaustausch eingeführt¹³.

Ebenso führt Artikel 26 des US-Abkommens mit der *Schweiz* einen Austausch von Informationen in Fällen von «*Tax fraud and the like*» ein. Bestimmte durch die *Schweiz* abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen sehen spezifische Massnahmen zur Bekämpfung der Missbräuche im Bereich der Sitzgesellschaften vor¹⁴, wobei die missbräuchliche Verwendung von Doppelbesteuerungsabkommen («*Treaty Shopping*»)

allgemein durch die kürzlich präzierte Weisung vom 14. Dezember 1962 behandelt wird¹⁵.

Die OECD befürwortet ebenfalls verschiedene Koordinationsmassnahmen auf internationaler Ebene¹⁶. Es sind dies namentlich:

- die CFC-Regeln («*Controlled Foreign Corporation*»)¹⁷ und jene über die «*Foreign Investment Funds*» betreffend Steuerregelwerke, die Einkünfte aus ausländischen Fonds nicht besteuern;
- die Verstärkung des Informationsaustausches für im Ausland getätigte Rechtsgeschäfte;
- die Veröffentlichung von «*Tax Rulings*», die multinationalen Unternehmen gewährt werden;
- die Reglementierung der Transferpreise gemäss OECD-Bericht 1995;
- das Verschwinden des Bankgeheimnisses gegenüber den Steuerbehörden. Die OECD empfiehlt in diesem Bereich das Verfassen von Weisungen, die regelmässige Abhaltung von Foren über schädliche Praktiken, die Führung einer Liste der Staaten mit niedriger Besteuerung sowie die Ausübung von Druck auf jene Länder, die auf Steueroasen zurückgreifen¹⁸.

2. Die EU

Die Europäische Kommission hat ihrerseits unter der Leitung von Kommissar Mario Monti¹⁹, die Veröffentlichung eines Pakets von Massnahmen im Steuerwesen²⁰ angeregt, welches die drei nachstehenden Vorschläge²¹ zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs im Bereich der Unternehmensbesteuerung umfasst:

1. Die Verabschiedung einer Entschliessung betreffend die Erarbeitung eines Verhaltenskodex²² und eines Berichts der Primarolo-Gruppe vom 29. November 1999²³. Eine Frist wurde bis zum 31. Dezember 2005 festgesetzt, um die schädlichen Steuerprivilegien zu beseitigen²⁴.

Diese Regeln sollten ebenfalls auf die Steueroasen zur Anwendung kommen, welche durch Mitgliedländer der EU kontrolliert werden (für die *Niederlande* sind dies *Aruba* und die *Niederländischen Antillen*, für *Grossbritannien* die *Kanalinseln*, die *Insel Man*, die *Britischen Jungferninseln* und *Gibraltar*, für *Portugal* *Madeira* und die *Azoren*)²⁵. Die Kommission ist *a priori* der Ansicht, dass diese Strukturen einen schädlichen Steuerwettbewerb erzeugen. Es wurde die Verletzung von Art. 88 §2 des EU-Vertrags (widerrechtliche staatliche Hilfe) in Betracht gezogen²⁶.

Sie hat mehrere Mitgliedstaaten dazu eingeladen, Steuerprivilegien zu beseitigen: Das Regelwerk der belgischen *Koordinierungszentren*²⁷, die steuerliche Behandlung von ausländischen Versicherungen in *Schweden* sowie die Besteuerung von Hilfsgesellschaften in *Griechenland* und in *Triest, Italien*.

- Die Beseitigung der Ungleichheiten bei der Besteuerung von Kapitaleinkünften durch eine Weisung und eine damit zusammenhängende Entschliessung betreffend die Besteuerung der Einkünfte aus Ersparnissen²⁹. Die vorgeschlagene Richtlinie ist verabschiedet und kann frühestens am 1. Januar 2005 in Kraft treten³⁰.

Der Europäische Rat hat die Ausdehnung der Vorteile der Mutter-/Tochterrichtlinie³¹ auf die Schweiz ebenfalls genehmigt. Es ist darauf hinzuweisen, dass die wichtigsten Mitgliedländer die mit der Berufung auf diese Weisung zusammenhängenden Missbräuche bekämpfen³².

- Die Beseitigung der Quellenbesteuerung von grenzüberschreitenden Zins- und Abgabeleistungen zwischen Unternehmen, die ihren Sitz in der EU haben³³. Der Schweiz könnte es gelingen, im Rahmen der bilateralen Verhandlungen über die Veranlagung von Ersparnissen in den Genuss dieser Richtlinie zu kommen³⁴.

Der Austausch von Informationen und die gegenseitige Hilfe auf internationaler Ebene sind im Fiscalis-Programm³⁵ aufgeführt. Die Autoren weisen darauf hin, dass die Frage der Harmonisierung der Steuersätze für Gesellschaften³⁶ mit dem Beitritt von *Estland*³⁷ (0%) und von *Zypern* (4,25%) zur EU noch brennender wird. Die *Insel Man* sieht ab 2006 ebenfalls einen Satz von 0% vor³⁸.

Schlussfolgerung

Beurteilungskriterien für schädliche Regimes sind: Als Ausgangspunkt, tiefe oder keine Besteuerung; dann Abschottung des Regimes, fehlende Transparenz und Mangel an effektivem Austausch von Informationen³⁹.

Zuerst ist die Rechtmässigkeit der Bemühungen zu erwähnen, welche darin bestehen, innerhalb der EU ein Steuerkartell zu bilden. Nur sehr zaghaft anerkennt die EU, dass der Steuerwettbewerb Vorteile bietet⁴⁰. Freilich sollte auch zwischen schädigender und gesunder Konkurrenz unterschieden werden. In einem stark politisierten europäischen Umfeld ist es oft schwierig, die Abgrenzung vorzunehmen. Wie können die schä-

digenden Massnahmen von jenen unterschieden werden, welche zum Zwecke der Entwicklung einer geographischen Gegend oder eines Tätigkeitsgebiets anerkannt werden? Wie können diese von den rein defensiven Massnahmen auseinander gehalten werden? Welches ist der Mindeststeuersatz, unter welchem der Wettbewerb schädlich ist⁴¹? Sollten dann allenfalls die Regeln zur Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage nicht vereinheitlicht werden⁴²? Wie kann der schädliche Steuerwettbewerb bekämpft werden, ohne auf die Hoheit anderer Staaten oder auf den freien Personen- und Kapitalverkehr zu übergreifen? Im Bereich des Steuerwettbewerbs bietet die OECD selber ein schönes Beispiel für eine Ausnahme, da ihr Sitz und ihr Kader kraft eines Statuts für das Hauptquartier in Paris steuerlich privilegiert sind ... Ein Sonderrecht, das die Europäische Kommission soeben als eine staatliche Hilfe, die im Gegensatz zu Art. 88 des EU-Vertrags steht, betrachtet hat⁴³.

Dies zur Bestätigung der Regel, wonach es in der Tat gerechte Steuern gibt ... nämlich jene, die der Nachbar bezahlt.

Liste der Abkürzungen

A	Archiv für schweizerisches Abgaberecht
Art.	Artikel
BGE	Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts
ER	Europäischer Rat
vgl.	vergleiche
EU	Europäische Union
ITP	International Tax Planning
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
STR	Steuer Revue
TNS	tax news services

Websites

www.estv.admin.ch
 www.oecd.org
<http://europa.eu.int/eur-lex>
<http://europa.eu.int>
<http://curia.eu.int>

* Arthur Kamber, lic. iur., Direktor EFG Privatbank AG, Verantwortlicher Dep. Financial Planning, Genf

- ¹ Für die Schweiz vgl. Kamber, Bulletin STV / TREX 1994, S. 106.
- ² F. Rohatgi, Basic International Taxation, London / The Hague / New York 2002, 131ff.; Bataillon Jean-Jacques, *Anti Avoidance Measures in France and in the European Union*, ITP 43 ff.
- ³ Vgl. im Allgemeinen OECD-Bericht 1987; Rohatgi, 346 ff.
- ⁴ Vgl. BGE vom 9. Mai 1995, A 65, 51.
- ⁵ Ebenfalls in der OECD, vgl. *Harmful Tax Competition*, Paris 1998, in: www.OECD.org.taxation / (Harmful Tax Practices; P. Baumgartner, IFF Forum 2003, 109 ff).
- ⁶ Vgl. Kommentar Modellabkommen 16.4.2002, X. Oberson, SR 2003, 423 ff.
- ⁷ *Ebenda* Art. 10 bis 12
- ⁸ *Ebenda* Art. 27; Malherbe, Intertax 30 (2002) 220.
- ⁹ Vgl. TNS 200, 8, 88
- ¹⁰ Vgl. OECD Model Tax Convention: *Agreement on Exchange of Information in Tax Matters*, in: www.OECD.org / Taxation / Exchange of Information. Zwei Modelle werden im Rahmen der internationalen Kooperation gemäss dem *Rapport sur la concurrence fiscale dommageable* vorgeschlagen. Vgl. ebenfalls FATF Report 1996–1999 on Money Laundering, Typologies, in: Spitz Appendix VII.
- ¹¹ OECD Report on Harmful Competition, vom 14. November 2001, in: TNS 2001, 584; für die Aktualisierung vgl. www.OECD.org/daf/fa/harm-tax/harmtax.html
- ¹² Vgl. US Treasury Department Notice, vom 10. Mai 2001; TNS 2001, 282.
- ¹³ Vgl. z. B. TNS 2002, 612 (*Isle of Man*), 272 (*Jersey und Guernsey*), 291 (*British Jungferninseln*), 87 (*Bahamas*) 12, 279 (*Antigua*) 64, 248

(*Niederländische Antillen*); das Abkommen vom 8. Juli 2002 mit dem Fürstentum Liechtenstein ist am 1. August 2003 in Kraft getreten.

- ¹⁴ Vgl. die Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit den nachstehenden Ländern: *Deutschland* Art. 23, *Belgien* Art. 22, *Frankreich* Art. 14, *Italien* Art. 23, *Grossbritannien* Art. 10.3.b) und c), *Luxemburg* Art. 10, *Niederlande* Art. 9, *Dänemark* Art. 10 sowie *Vereinigte Staaten von Amerika* Art. 22.
- ¹⁵ Vgl. SR 672.202; Kreisschreiben der ESTV vom 17. Dezember 1998 sowie Präzisierungen 1999.
- ¹⁶ Vgl. OECD-Bericht 1998; Ruchelman/Shapiro, Intertax 30 (2002) 410.
- ¹⁷ Vgl. Rohatgi, 374 ff.
- ¹⁸ Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, OECD 2000.
- ¹⁹ EC Tax Review 1997, 2 ff.
- ²⁰ KOM 1997, 495; vgl. auch ECOFIN Treffen vom 3. Juni 2003, TNS 2003, 349.
- ²¹ Vgl. G. Meussen, EC-Tax Review 2002/2003, Bd. 11, 157 ff.; P. Baumgartner, 114 f.
- ²² Europarat, 9. März 1998, JO C 99/1.
- ²³ Pressemitteilung vom 29. Februar 2000, Nr. 4901/99.
- ²⁴ EC Tax Review 2001, 147 ff.
- ²⁵ Vgl. ABl. L 314/78; Meussen, EC Tax Review 2002, 157; vgl. z. B. die Stellungnahme von Jersey, TNS 2002, 272.
- ²⁶ Für die Koordinierungszentren von Luxemburg, TNS 2002, 616; Empfehlung vom 27. November 2002 betreffend die *Gibraltar Exempt Companies*; vgl. allerdings die Stellungnahme in TNS 2001, 461, 474, sowie den Entscheid des EuGH vom 30. April 2002, in: TNS 2002, 269, 617; «Cost-plus»-Berechnung der Koordinierungszentren in Belgien, Intertax 30 (2002) 223; Entscheid der Europäischen Gemeinschaft vom 26. August 2002 betreffend Sitzgesellschaften in der Provinz Biskaya, in: TNS 2002, 530, zu den neuen EU-Mitgliedern, TNS 300, 486 f. eine weitere Liste wird im Oktober veröffentlicht.
- ²⁷ Anlässlich der ECOFIN-Tagung vom 3. Juni 2003 wurde Belgien ein Aufschub bis 2010 vorgeschlagen. TNS 2003, 350, 460.
- ²⁸ Vgl. TNS 2003, 20.
- ²⁹ Vgl. M. Peters, *The Giovannini Group Report, Tax Barriers in the European Securities Market*, EC-Tax Review 2002, Bd. 11, 79 ff.
- ³⁰ Vgl. TNS 2003, 349 f.; für geschichtliche Elemente vgl. KOM 1998, 295 in fine; ABl. C 212 vom 8. Juli 1998; Meinung des Europäischen Parlaments, in: ABl. C 150 vom 28. Mai 1999.
- ³¹ Vgl. <http://europa.eu.int/IP/03/787>, Pressemitteilungen, S. 3, sowie www.dff.admin.ch/
- ³² Vgl. Rohatgi, 433 f.
- ³³ Vgl. TNS 2003, 350; Aktualisierung in www.europa.eu.int/comm/
- ³⁴ Vgl. <http://europa.eu.int/IP/03/787>, Pressemitteilungen, S. 4, sowie www.dff.admin.ch/
- ³⁵ Vgl. Fiscalis-Programm, IP/02/144 und 1550, <http://europa.eu.int/comm/taxation-customs/>. Dessen Fortsetzung ist bis zum 31. Dezember 2007 sichergestellt; vgl. TNS 2002, 600. Bereits mit den Weisungen vom 19. Dezember 1977 war eine Amtshilfe im Hinblick auf die direkten Steuern beabsichtigt, vgl. 77/99/EG in ABl. 1977 L 336/15, und RL 92/12/EG in ABl. 1992 L 76/1; vgl. im Allgemeinen Dause, Bd. II J 331.
- ³⁶ Vgl. W. Schön, A 71, 354, 358; allg. www.europa.eu; Liste der EU-Neumitglieder in TNS 2003, 486ff.
- ³⁷ Vgl. Nijkamp, EC Tax Review 2002–1, 3.
- ³⁸ Vgl. TNS 2002, 181.
- ³⁹ P. Baumgartner, IFF Forum 2003, 115
- ⁴⁰ Vgl. im Allgemeinen Schön, A 71, 354 ff.
- ⁴¹ Vgl. Meussen, EC Tax Review 2002–1, 157 ff.
- ⁴² Vgl. EU Tax Conference, *Towards an Internal Market without Tax Obstacles*, Session I, Brüssel 29./30. April 2002, Zusammenfassung in TNS 2002, 296; KOM 2001, 582, vom 23. Oktober 2001; Meussen, EC Tax Review 2002–1, 158; vgl. auch Weisung vom 4. November 1967 in 77/388/ER.
- ⁴³ Vgl. Entscheid vom 16. Mai 2003, TNS 2003, 315 f.